

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(葛飾税務署長)

平成20年7月10日棄却・確定

判 示 事 項

- (1) 所得税法上の「住所」の意義(原審判決引用)
- (2) 亡夫は、本件の各係争年分において、相当の期間国外に滞在しているほか、役員を務める海外企業から給与等を得ていたが、他方で滞在日数の最も長い国・地域は本件の各係争年分を通じて本邦である上、本邦以外の国でのそれぞれの滞在日数は本邦でのそれと比較して格段に短いものであること、代表者、取締役を務める日本法人から多額の収入を得ていたこと、国内の自宅には配偶者である納税者がそのまま居住していたことを総合するならば、亡夫の生活の本拠は本邦にあったものと認めるのが相当とされた事例(原審判決引用)
- (3) 亡夫が代表取締役を務めていた日本法人のグループ企業である外国法人及びその生産拠点である工場が、シンガポール、マレーシア、香港及び中国に多数存していたためシンガポールを拠点として業務を行う必要があったこと、一時的に日本国内に住民票上の住所を定めていたのも印鑑証明を取得するなどの諸手続を執る目的であること、シンガポール当局に登録住所を届け出ておりシンガポールの出入国カードを所持していたこと、シンガポール当局に納税申告を行っていたこと等から、各係争年分中の亡夫の住所はシンガポールにあったとする納税者の主張が、亡夫の各係争年分中のシンガポール国内の滞在日数は短期間にとどまる上、仮に、シンガポールがマレーシア、香港及び中国で業務を行う場合の拠点になっていたという事実があり、そのことを考慮に入れてこれら各国での滞在日数を合算してみても、本邦での滞在日数をなお相当程度下回っているのであるから、亡夫の生活の本拠は本邦にあったとみるほかなく、また、シンガポール当局への登録住所の届出や税務申告をした事実があったとしても、上記結論を左右するものではないとして排斥された事例(原審判決引用)
- (4) 平成13年中、亡夫は所得税法2条3号に規定する「居住者」に該当するところ、亡夫が株式を保有するA社(マレーシア法人)は、平成12年12月期において、特定外国子会社等に該当し、租税特別措置法40条の4第1項(居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入)所定の課税対象留保金額が存することになるから、同事業年度の終了する日の翌日から2月を経過する日の属する平成13年分の亡夫の雑所得の金額の計算上、これを総収入金額に算入すべきことになるとされた事例(原審判決引用)
- (5) 租税特別措置法40条の4の規定は、日本の居住者が極めて税率の低い国に名目上の会社を設立して、その名目上の会社が事業活動を行う形式をとった場合には、その名目上の会社が内部に利益を留保することで、日本の所得税や法人税の負担を免れる結果になることから、そうした租税回避行為に対処するために、いわゆるタックスヘイブン税制として設けられたものであるところ、①A社は、B社(マレーシア法人)の株式上場の条件(民族資本を一定割合以上とすること)を満たすという正当な目的に基づいて設立されたこと、②A社が平成12年12月期に行ったB社株式の売却で得た所得は、未払いの株式売買代金債務及び配当の支払に充てられており、A社の内部に留保された利益はないこと、③納税者がA社株式を売却したことにより、その売却代金及び亡夫が受け取った配当のほかには、当該株式から経済的利益を得る可能性がなくなったことからすると、亡夫のA社株式の保有

に関して、租税回避行為は存在しないから、タックスヘイブン税制である租税特別措置法40条の4第1項の適用が予定された場合には当たらないとの納税者の主張が、特定外国子会社等の留保金額を総収入金額に算入する場合の要件、その適用除外となる特定外国子会社等の範囲、適用対象留保金額の算定方法等は、租税特別措置法40条の4及びその関係法令が規定するとおりであって、特定外国子会社等の設立の目的（動機）や、事業年度中の所得の具体的使途、居住者が保有株式等から実際に取得した又は将来取得し得る経済的利益の多寡、ひいては、居住者又は特定外国子会社等に租税回避の意図があったかどうかなどが考慮要素・課税要件となることは、およそ予定されていないというほかないとして排斥された事例（原審判決引用）

- (6) A社株式を処分しても、その価値は約2982万円にとどまっており、今後、A社からB社株式の売却に伴う配当以上の配当を受ける可能性も消滅したことからすれば、課税対象留保金額約4億1858万円を雑所得の総収入金額に算入すべきものとした平成13年分の所得税の更正処分は、担税力のないところに課税するものであって、憲法14条1項（法の下での平等）に基づく租税公平主義に反し、また、国税課税権及び徴収権の濫用に当たるものであって許されないとの納税者の主張が、租税特別措置法は、外国会社の財務状況及び居住者の株式等の保有形態に照らして、税負担の不当な軽減という事態が生じかねない場合を典型的に定め、これに該当する場合には、一律に所定の方法で算定された留保金額を居住者の総収入金額に算入することにして、税負担の公平を図り、併せて、法技術的な観点から効率的な法執行を企図したものとみることができ、そうであるとすれば、仮に、亡夫及び納税者がA社株式から得た配当及び処分したことによる対価が納税者主張のものであったとしても、それだけで租税公平主義に違反するとまではいえず、法令上の要件にそった課税について、その濫用が問題となって違法と評価される余地もないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (7) マレーシアは法人の所得に対して通常28パーセントの税率で課税しており、極めて税率の低いタックスヘイブン国には該当しないとの納税者の主張が、本店等の所在地における税負担が著しく低い外国関係会社として租税特別措置法40条の4第1項の適用対象になるかどうかは、専ら租税特別措置法施行令25条の19第1項（特定外国子会社等の範囲）の規定するところに該当するかどうか、同条2項の規定に従って計算された当該外国法人の各事業年度の所得に対して課される租税の額の割合が25パーセントを超えるかどうかによって判断すべきものとされており、本店等の所在地における法人税の一般的な税率それ自体によって判断すべきものとはされていないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (8) A社はB社と実質的に一体の会社であるとみるべきであるところ、B社はマレーシア国内において工場及び事務所という固定施設を有し、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っており、A社もこれと同視すべきであるから、租税特別措置法40条の4第3項、租税特別措置法施行令25条の22第5項3号（特定外国子会社等の事業の判定等）に該当し、同法40条の4第1項の適用除外に当たるものであるとの納税者の主張が、外国法人のうち租税特別措置法40条の4第1項の適用除外となる会社の範囲は同条3項の規定するとおりであり、株式等の保有を主たる事業とする会社が適用除外となり得ないことは同条の規定が明文で定めているところ、A社がいわゆる持株会社であって、株式の保有を主たる事業とするものであることは明らかであるから、その主張自体失当であるといわざるを得ないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (9) 租税特別措置法40条の4の立法趣旨
- (10) 租税特別措置法40条の4の適用対象
- (11) 亡夫らA社の株主には、租税回避の意図は全くなく、租税回避行為も存在せず、かつ、亡夫の保

有株式の価値は、本件の各処分による課税額に満たないものであるところ、各処分による課税は、明らかに担税力のないところに課税するという過酷な課税であるから、亡夫の相続人である納税者から各処分に基づく税額を徴収することは、国税課税権（賦課権または確定権）及び国税徴収権の濫用に当たり、許されず、少なくとも、亡夫の保有株式の価値を超える課税・徴収は、国税課税権及び国税徴収権の濫用に当たり許されないとの納税者の主張が、A社が租税特別措置法40条の4第1項に規定する「特定外国子会社等」に該当し、関係法令が定めた亡夫に対する課税要件を満たすものである以上、亡夫や他の株主が個別に租税回避の意図をもって租税回避行為を行ったか否かにかかわらず亡夫に対して課税すべきであり、仮に納税者において本件の各処分による税額を納付する資力がないとしても、そのことをもって、亡夫の相続人である納税者から租税特別措置法40条の4及び関係法令の要件を満たした税額を徴収することが国税課税権あるいは国税徴収権の濫用に当たり許されないということはできないし、また、納税者が納付すべき税額を、納税者が亡夫から相続により取得したA社株式を売却した価額の範囲内で定めなければならないとする法的根拠もないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 所得税法上の「住所」とは、各人の生活の本拠をいうものと解すべきであり（民法22条（住所）参照）、その判断に当たっては、原則として、その者の所在、職業及び生計を一にする配偶者その他の親族の居住の有無といった生活実体、資産の所在等の財産に係る客観的事実を総合して判断すべきものと解される。
 - (2)～(8) 省略
 - (9) 租税特別措置法40条の4の規定は、法人が極めて税率の低い国（タックスヘイブン）に名目上の子会社を設立して、子会社が事業活動を行う形式をとった場合には、子会社が内部に利益を留保することで日本の所得税や法人税の負担を免れる結果になることから、そうした租税回避行為に対処するために、いわゆるタックスヘイブン対策税制として設けられたものであるが、上記租税特別措置法40条の4及び関係法令は、外国会社の財務状況及び居住者の株式等の保有形態に照らして、税負担の不当な軽減という事態が生じかねない場合を典型的に定め、これに該当する場合には、一律に所定の方法で算定された留保金額を居住者の総収入金額に算入することにして、税負担の公平を図り、併せて、法技術的な観点から効率的な法執行を企図したものとみることができ、タックスヘイブン対策税制として十分合理性を有するものということができる。
 - (10) 租税特別措置法40条の4及び関係法令が定めた課税要件を満たす以上は、同法40条の4第1項に規定する特定外国子会社等の設立の目的（動機）や、事業年度中の所得の具体的使途、居住者が保有株式等から実際に取得した又は将来取得し得る経済的利益の多寡、ひいては、居住者の資力などといった個別の事情を考慮することなく一律に課税することが、租税法律主義（憲法84条）の下での公平な課税の見地からも要請されているものというべきである。
 - (11) 省略
- （第一審・東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 平成20年1月17日判決、本資料258号－5・順号10863）

判	決
控 訴 人	甲
同訴訟代理人弁護士	牛嶋 勉

被控訴人	国
同代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分行政庁	葛飾税務署長
	野田 扇三郎
被控訴人指定代理人	三村 仁
同	塔岡 康彦
同	金森 伸
同	矢島 彰
同	増永 寛仁

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 処分行政庁が、亡乙に対し、平成16年12月14日付けでした同人の平成13年分の所得税の更正処分のうち、所得金額2467万8000円、還付されるべき税額137万8960円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (3) 処分行政庁が、亡乙に対し、平成16年12月14日付けでした同人の平成14年分の所得税の更正処分のうち、所得金額1699万7000円、還付されるべき税額127万4032円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (4) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文と同旨

第2 事案の概要

- 1 本件は、処分行政庁である葛飾税務署長が、亡乙（平成18年8月7日死亡。以下「亡乙」という。）が所得税法2条1項3号に規定する「居住者」に該当することを前提として、亡乙がマレーシア法人から受け取った配当及び給与等が課税所得に当たるものとし、また、亡乙が株式を保有していたマレーシア法人についての租税特別措置法40条の4第1項所定の特定外国子会社等の課税対象留保金額を亡乙の雑所得の総収入金額に算入すべきものとして、亡乙の平成13年分及び平成14年分の各所得税についての更正処分（本件各更正処分）及び過少申告加算税の賦課決定処分（本件各賦課決定処分）（以下、本件各更正処分と本件各賦課決定処分とをまとめて「本件各処分」という。）をいずれも平成16年12月14日付けでしたところ、亡乙は本件各処分を不服としてこれらに対する異議申立てや審査請求を行ったがいずれも棄却され、亡乙の死亡後であ

る平成18年11月29日にその相続人である控訴人（原審原告。亡乙の妻）が本件各処分の取消しを求めて訴えを提起した事案である（なお、控訴人は、亡乙の他の法定相続人がいずれも相続放棄をしたことにより、亡乙の国税納付義務を単独で承継した。）。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。そこで、控訴人が原判決を不服として控訴した。

2 関係法令の定め及び前提となる事実は、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1及び2に記載（原判決2頁14行目から7頁21行目まで）のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決5頁16行目の「法49条の4第1項」を「法40条の4第1項」に改める。

3 被控訴人の主張する本件各処分の税額等の計算根拠

被控訴人の主張する本件各更正処分における亡乙の所得税の課税標準及び納付すべき税額の計算根拠並びに本件各賦課決定処分における過少申告加算税額の計算根拠は、原判決別紙「本件課税処分の根拠等」に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 争点

本件の主要な争点は、次の(1)及び(2)のとおりであり、これについての当事者双方の主張は、原判決が「事実及び理由」欄の「第3 争点に対する判断」に摘示するとおりであるから、これを引用する。

(1) 亡乙の「居住者」該当性（以下「争点(1)」という。）

亡乙は、平成13年及び平成14年において、所得税法2条1項3号に規定する「居住者」に該当するか（該当する場合には、同各年中に亡乙がA（A）及びB（B）から支払を受けた配当及び給与等は、所得税の課税対象となる。）。

(2) Aの課税対象留保金額の亡乙の総収入金額への算入の可否（以下「争点(2)」という。）

Aが租税特別措置法40条の4第1項に規定する「特定外国子会社等」に該当し、同社の同項所定の「適用対象留保金額」のうち、同社の発行済み株式中、亡乙が保有する株式の占める割合に対応する同項所定の「課税対象留保金額」に相当する金額は、亡乙の雑所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきものか。

5 控訴人の当審における補充の主張（予備的主張）

仮に、Aが租税特別措置法40条の4第1項の要件を形式的に満たしているとしても、亡乙らAの株主には、租税回避の意図はまったくなく、租税回避行為も存在せず、かつ、亡乙の保有株式の価値は日本円に換算して約2982万円に過ぎず、本件各処分による課税は、明らかに担税力のないところに課税するという過酷な課税であるから、亡乙の相続人である控訴人から本件各処分に基づく税額を徴収することは、国税課税権（賦課権又は確定権）及び国税徴収権の濫用に当たり、許されない。少なくとも、亡乙の保有株式の価値を超える課税・徴収は、国税課税権（賦課権又は確定権）及び国税徴収権の濫用に当たり、許されないものである。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)（亡乙の「居住者」該当性）について

(1) 当裁判所も、亡乙は平成13年及び平成14年において所得税法2条1項3号に規定する「居住者」に該当するから、同各年中に亡乙がマレーシア法人であるA及び

【判示(1)～(3)】 Bから支払を受けた配当及び給与等は所得税の課税対象となると判断する。その理由は、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 争点に対する判断」の1に記載（原判決8頁14行目から11頁21行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

(2) 控訴人が控訴理由として指摘する点を踏まえて検討しても、上記の判断は変わらない。

2 争点(2) (Aの課税対象留保金額の亡乙の総収入金額への算入の可否) について

(1) 当裁判所も、Aは租税特別措置法40条の4第1項に規定する「特定外国子会社等」に該当するから、同社の同項所定の「適用対象留保金額」のうち、同社の発行済み株式中亡乙が保有する株式の占める割合に対応する同項所定の「課税対象留保金額」に相当する金額は、亡乙の雑所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきであると判断する。その理由は、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 争点に対する判断」の2に記載（原判決11頁24行目から16頁11行目まで）のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決12頁6・7行目の「2979万5161RM」を「2679万5161RM」に改める。

【判示(4)～(8)】

(2) 控訴人が控訴理由として指摘する点を踏まえて検討しても、上記の判断は変わらない。

(3) なお、控訴人は、当審において、前記のとおり、「仮に、Aが租税特別措置法40条の4第1項の要件を形式的に満たしているとしても、亡乙らAの株主には、租税回避の意図はまったくなく、租税回避行為も存在せず、かつ、亡乙の保有株式の価値は日本円に換算して約2982万円に過ぎず、本件各処分による課税は、明らかに担税力のないところに課税するという過酷な課税であるから、亡乙の相続人である控訴人から本件各処分に基づく税額を徴収することは、国税課税権（賦課権又は確定権）及び国税徴収権の濫用に当たり、許されない。少なくとも、亡乙の保有株式の価値を超える課税・徴収は、国税課税権（賦課権又は確定権）及び国税徴収権の濫用に当たり、許されないものである。」旨を主張する。なお、控訴人が亡乙の保有株式の価値は日本円に換算して約2982万円に過ぎないと主張するのは、控訴人が亡乙から相続により取得したAの株式全部を代金90万RM（邦貨換算で約2982万円。換算レートは平成19年8月当時の為替相場による。）でマレーシア人に売却したことを根拠とするものである。

【判示(9)】

この点、租税特別措置法40条の4の規定は、法人が極めて税率の低い国（タックスヘイブン）に名目上の子会社を設立して、子会社が事業活動を行う形式をとった場合には、子会社が内部に利益を留保することで日本の所得税や法人税の負担を免れる結果になることから、そうした租税回避行為に対処するために、いわゆるタックスヘイブン対策税制として設けられたものであるが、上記租税特別措置法40条の4及び関係法令は、外国会社の財務状況及び居住者の株式等の保有形態に照らして、税負担の不当な軽減という事態が生じかねない場合を典型的に定め、これに該当する場合には、一律に所定の方法で算定された留保金額を居住者の総収入金額に算入することにして、税負担の公平を図り、併せて、法技術的な観点から効率的な法執行を企図したものとみることができ、タックスヘイブン対策税制として十分合理性を有するものである。

【判示(10)】 そうすると、上記租税特別措置法40条の4及び関係法令が定めた課税要件を満たす以上は、同法40条の4第1項に規定する特定外国子会社等の設立の目的（動機）や、事業年度中の所得の具体的用途、居住者が保有株式等から実際に取得した又は将来取得し得る経済的利益の多寡、ひいては、居住者又は特定外国子会社等に租税回避の意図があったかどうか、あるいは、居住者の資力などといった個別の事情を考慮することなく一律に課税することが、租税法律主義（憲法84条）の下での公平な課税の見地からも要請されているものというべきである。

【判示(11)】 亡乙が株式を保有していたAが租税特別措置法40条の4第1項に規定する「特定外国子会社等」に該当し、関係法令が定めた亡乙に対する課税要件を満たすものであることは上記(1)で判断したとおりであるから、そうである以上は、亡乙や他のAの株主が個別に租税回避の意図をもって租税回避行為を行ったか否かにかかわらず亡乙に対して課税すべきであり、仮に控訴人において本件各処分による税額を納付する資力がないとしても、そのことをもって、亡乙の相続人である控訴人から租税特別措置法40条の4及び関係法令の要件を満たした税額を徴収することが国税課税権あるいは国税徴収権の濫用に当たり許されないということはできないし、また、控訴人が納付すべき税額を、控訴人が亡乙から相続により取得したAの株式を売却した価額（日本円に換算して約2982万円）の範囲内で定めなければならないとする法的根拠もないものである。

いずれにしても、控訴人の上記主張は採用できない。

3 その他、被控訴人主張の本件各更正処分の根拠に違法な点は見いだせず、その根拠に基づいて算定した控訴人が納付すべき亡乙の税額は、関係法令及び弁論の全趣旨によれば、原判決別紙「本件課税処分の根拠等」のとおりであると認められる。

そうすると、控訴人が納付すべき亡乙の税額は、平成13年分が1億6604万5600円、平成14年分が923万7300円となって、本件各更正処分における亡乙が納付すべき税額である平成13年分1億6581万9900円、平成14年分916万8100円を上回ることになり、また、本件各更正処分が適法な場合における過少申告加算税は、平成13年分が2475万9000円、平成14年分が138万5000円となって、本件各賦課決定処分における過少申告加算税額と一致し、そして、控訴人において亡乙の確定申告額が過少であったことについて国税通則法65条4項の規定する正当な理由があったことの具体的な主張立証をしないから、結局、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分はいずれも適法であって、これらを取り消すべき理由はない。

4 以上によれば、本件各処分の取消しを求める控訴人の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却すべきである。

第4 結論

よって、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第8民事部

裁判長裁判官 原田 敏章

裁判官 氣賀澤 耕一

裁判官 加藤 謙一